CIRCOLARE N. 48/2025

Pordenone, 04 Settembre 2025

Ai gentili Clienti

Loro sedi

SPECIALE agosto 2025 - Convertito il Decreto Fiscale

È stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 177 del 1° agosto 2025, la Legge n. 108/2025, di conversione con modifiche del D.L. n. 84/2025 relativo a "*Disposizioni urgenti in materia fiscale*". Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi.

Art. 1, comma 1, lett. a)	**Tassazione separata** Viene modificato l'art. 17, comma 1, lett. g-*ter*), TUIR, escludendo dalla tassazione separata le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale produttiva di reddito di lavoro autonomo.
Art. 1, comma 1, lett. b)	**Lavoro dipendente** Viene integrato l'art. 51, comma 5, TUIR, precisando che i rimborsi delle spese, sostenute nel territorio dello Stato, per vitto, alloggio, viaggio e trasporto effettuati mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, Legge n. 21/1992, per le trasferte o le missioni, non concorrono a formare il reddito se i pagamenti delle predette spese sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D.Lgs. n. 241/1997.
Art. 1, comma 1, lett. c - g)	**Lavoro autonomo** Vengono apportate alcune modifiche alla determinazione del reddito di lavoro autonomo. All'art. 54, TUIR, viene introdotto il nuovo comma 2-*bis*, stabilendo che, in deroga all'esenzione prevista per il rimborso delle spese sostenute in forza dell'esecuzione di un incarico e addebitate analiticamente in capo al committente, le somme percepite a titolo di rimborso delle spese, sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, Legge n. 21/1992, concorrono alla formazione del reddito se i pagamenti non sono eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D.Lgs. n. 241/1997. Tale deroga si applica anche per quanto riguarda l'IRAP. Sempre l'art. 54, TUIR, viene integrato rispettivamente con:

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	- comma 3-*bis*, ai sensi del quale gli interessi e gli altri proventi finanziari di cui al Capo III, percepiti nell'esercizio di arti e professioni, costituiscono redditi di capitale; e - comma 3-*ter*, per cui le plusvalenze e le minusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in associazioni e società che esercitano un'attività artistica o professionale, ivi comprese quelle in STP e in altre società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico di cui all'art. 177-*bis*, TUIR, costituiscono redditi diversi. Parallelamente vengono apportate analoghe modifiche all'art. 67, comma 1, lett. c) e c-*bis*), TUIR. In tema di rimborsi e riaddebiti, viene introdotto il comma 5-*bis* nell'art. 54-*ter*, TUIR, prevedendo che nei casi disciplinati dai commi 2 e 5 le spese, sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, Legge n. 21/1992, sono deducibili a condizione che i pagamenti siano stati eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D.Lgs. n. 241/1997.
Art. 1, comma 1, lett. c - g)	Da ultimo, per quanto concerne la disciplina relativa ad altre spese, prevista dall'art. 54-*septies*, TUIR, viene modificato il comma 2, primo periodo, prevedendo la deducibilità delle spese di rappresentanza a condizione che i pagamenti siano eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D.Lgs. 241/1997. Inoltre, per effetto del nuovo comma 6-*bis*, la deducibilità delle spese, sostenute nel territorio dello Stato, relative a vitto, alloggio, viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, Legge n. 21/1992, comprese quelle sostenute direttamente quale committente di incarichi conferiti ad altri lavoratori autonomi, nonché delle medesime spese rimborsate analiticamente ai dipendenti per le trasferte ovvero ad altri lavoratori autonomi per l'esecuzione di incarichi, qualora spettante ai sensi delle disposizioni del presente Capo, è ammessa a condizione che i pagamenti siano eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D.Lgs. 241/1997.
Art. 1, comma 1, lett. h)	**Reddito di impresa** Vengono apportate alcune modifiche al reddito di impresa in riferimento alle spese di vitto e alloggio di coordinamento rispetto alle novità introdotte per il reddito di lavoro autonomo. Inoltre, all'art. 109, TUIR, sono inseriti: - il comma 5-*bis*, prevedendo che le spese di vitto e alloggio e quelle per viaggio e trasporto mediante autoservizi pubblici non di linea di cui all'art. 1, Legge n. 21/1992, sostenute nel territorio dello Stato, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sono deducibili a condizione che i pagamenti siano stati eseguiti con versamento bancario o postale ovvero mediante altri sistemi di pagamento previsti dall'art. 23, D.Lgs. n. 241/1997; e

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	- il comma 5-*ter*, con cui è stabilito che tali spese, sostenute nel territorio dello Stato per le prestazioni di servizi commissionate ai lavoratori autonomi, nonché i rimborsi analitici relativi alle medesime spese, sono deducibili alle medesime condizioni di cui sopra.
Art. 1, comma 1, lett. i)	**Operazioni straordinarie e attività professionali** Per effetto del nuovo comma 4-*bis* dell'art. 177-*bis*, TUIR, ai fini del concetto di abuso del diritto e di elusione fiscale di cui all'art. 10-*bis*, Legge n. 212/2000, non rilevano le operazioni straordinarie di cui all'art. 177-*bis*, TUIR, nonché la successiva cessione delle partecipazioni ricevute.
Art. 1, comma 1-*bis*	**Tassazione usufrutto e costituzione di diritti reali di godimento** Viene chiarito che il reddito derivante dalla concessione di usufrutto o dalla costituzione di altri diritti reali di godimento su un bene immobile costituisce un reddito diverso imponibile ai sensi dell'art. 67, comma 1, lett. h), TUIR, quando il soggetto disponente mantiene un diritto reale sul bene immobile, mentre rappresenta una plusvalenza, tassabile ai sensi delle lett. b) e b-*bis*) al ricorrere delle condizioni temporali ivi previste, se il disponente si spoglia contestualmente e integralmente di ogni diritto reale sul bene.
Art. 1-*bis*	**Regime dell'aliquota addizionale dell'imposta sul reddito delle persone fisiche relativa a stock options ed emolumenti variabili** A decorrere dal periodo d'imposta 2025, anche a: - intermediari finanziari intesi come: 1) i soggetti di cui all'art. 2, comma 1, lett. c), D.Lgs. n. 38/2005, e i soggetti con stabile organizzazione nel territorio dello Stato aventi le medesime caratteristiche; 2) i confidi iscritti nell'elenco di cui all'art. 112-*bis*, D.Lgs. n. 385/1993; 3) gli operatori del microcredito iscritti nell'elenco di cui all'art. 111, D.Lgs. n. 385/1993; 4) i soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari, diversi da quelli di cui al numero 1); - società di partecipazione finanziaria intese quali soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente l'attività di assunzione di partecipazioni in intermediari finanziari si rende applicabile la disciplina prevista dall'art. 33, D.L. n. 78/2010 in materia di stock option ed emolumenti. Ai sensi di tale norma, su tali compensi che eccedono il triplo della parte fissa

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	della retribuzione, attribuiti ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti nel settore finanziario nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore è applicata una aliquota addizionale del 10%.
Art. 2	**Modifiche alla disciplina del riporto delle perdite** <u>Reddito di impresa</u> Viene modificato l'art. 84, comma 3-*ter*, TUIR, stabilendo che, nei casi disciplinati dal precedente comma 3-*bis*, le perdite sono riportabili per un importo, complessivamente considerato, non eccedente il valore economico del patrimonio netto della società che riporta le perdite, alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3, quale risultante da una relazione giurata di stima redatta da un soggetto designato dalla società, scelto tra quelli di cui all'art. 2409-*bis*, comma 1, c.c., e al quale si applicano le disposizioni di cui all'art. 64, c.p.c., ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data di riferimento delle perdite di cui al comma 3. <u>Fusione</u> Intervenendo sull'art. 172, comma 7, TUIR, è stabilito che, per quanto concerne le perdite delle società che partecipano alla fusione, ai fini della determinazione del riporto in diminuzione del reddito della società *post* fusione, il valore economico del patrimonio netto è ridotto di un importo pari al doppio della somma dei conferimenti e versamenti fatti negli ultimi 24 mesi anteriori alla data di efficacia della fusione, ai sensi dell'art. 2504-*bis*, c.c.. <u>Conferimento</u> Intervenendo sull'art. 176, TUIR, viene introdotto il comma 5-*bis*, ai sensi del quale alla società conferitaria si applicano le disposizioni di cui all'art. 173, comma 10, TUIR, in tema di scissione, riferendosi alla stessa le disposizioni riguardanti la società beneficiaria della scissione e avendo riguardo all'ammontare del patrimonio netto quale risulta dall'ultimo bilancio chiuso anteriormente alla data di efficacia del conferimento.
Art. 3	**Maggiorazione del costo ammesso in deduzione in presenza di nuove assunzioni** A decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, per effetto delle modifiche apportate all'art. 4, comma 2, secondo periodo, D.Lgs. 216/2023, l'incremento occupazionale va considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate e non più anche collegate ai sensi dell'art. 2359, c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

Art. 4	**Disciplina CFC** A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 209/2023, vengono introdotte novità in tema di società estere controllate, infatti per effetto delle modifiche al comma 4-*bis* dell'art. 167, TUIR, ai fini del calcolo della tassazione effettiva inferiore al 15% (comma 4, lett. a)), l'imposta minima nazionale equivalente dovuta nel Paese di localizzazione del soggetto controllato non residente, individuato ai sensi dell'art. 12, Decreto di recepimento della Direttiva (UE) 2022/2523, rileva in base al criterio di allocazione adottato dalla legislazione del Paese di localizzazione della controllata estera o, in assenza di tale criterio, in base al rapporto tra il reddito rilevante relativo al soggetto controllato non residente e la somma di tutti redditi rilevanti relativi alle imprese ed entità del gruppo soggette all'imposta minima nazionale equivalente calcolata in maniera unitaria con il soggetto controllato non residente. Inoltre, viene sostituito il successivo comma 4-*ter* stabilendo che la tassazione effettiva di cui al precedente comma 4, lett. a), si considera non inferiore al 15% per i soggetti controllanti che, con riferimento ai soggetti di cui ai commi 2 e 3, corrispondono, nel rispetto degli artt. 7 e 8, Direttiva (UE) 2016/1164, un importo pari al 15% dell'utile contabile netto dell'esercizio. L'importo di cui al sopra non è deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. L'utile contabile netto è calcolato senza tenere in considerazione le imposte che hanno concorso a determinare detto valore, la svalutazione di attivi e gli accantonamenti a fondi rischi e oneri. Permanendo il requisito del controllo, l'opzione per la modalità semplificata di calcolo di cui al presente comma ha durata per 3 esercizi del soggetto controllante ed è irrevocabile. Al termine del triennio l'opzione si intende tacitamente rinnovata per il successivo triennio a meno che non è revocata, secondo le modalità e i termini previsti per la comunicazione dell'opzione. La disposizione di cui al quinto periodo si applica al termine di ciascun triennio. Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate sono stabilite le modalità di comunicazione dell'esercizio e revoca dell'opzione. Nel caso di esercizio dell'opzione, essa è effettuata per tutti i soggetti controllati non residenti come definiti ai commi 2 e 3 e che integrano le condizioni di cui al comma 4, lett. b). Intervenendo sul comma 9 viene prevista, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta, la detraibilità anche dell'imposta pagata a titolo di imposta minima nazionale equivalente, definita nell'allegato A del Decreto di recepimento della Direttiva (UE) 2022/2523, dovuta dal soggetto controllato non residente nella misura individuata al comma 4-*bis*.
Art. 5	**Disallineamento da ibridi** Per effetto delle modifiche apportate al comma 3 dell'art. 61, D.Lgs. n. 209/2023, con riferimento ai periodi di imposta anteriori a quello in vigore al 29 dicembre 2023, si applicano le previsioni contenute nel comma 6-*bis* dell'art. 1, D.Lgs. 471/1997, se la documentazione ivi indicata è predisposta, con data certa, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativo al periodo di imposta in corso alla data di approvazione del Decreto MEF e se la

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	violazione non è stata già constatata e comunque non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati hanno avuto formale conoscenza; non sono ripetibili le somme versate, ivi incluse quelle versate a titolo di sanzioni, a seguito di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997.
Art. 6	**Proroga e sanatoria delle delibere approvative del Prospetto IMU** Per il solo 2025, derogando a quanto previsto dall'art. 1, comma 169, Legge n. 296/2006, i Comuni che non hanno adottato entro il 28 febbraio 2025 la delibera di approvazione del prospetto delle aliquote dell'IMU, secondo le modalità previste dall'art. 1, comma 757, Legge n. 160/2019, inclusi i Comuni che hanno adottato nel termine del 28 febbraio 2025 la delibera relativa alle aliquote IMU senza l'elaborazione del prospetto o in difformità da esso, ai sensi del predetto comma 757, possono approvare entro il 15 settembre 2025 le suddette delibere, redatte tramite l'applicazione informatica disponibile nel portale del federalismo fiscale. Sono in ogni caso valide le delibere di approvazione del prospetto adottate, secondo le modalità previste dall'art. 1, comma 757, Legge n. 160/2019, tra il 1° marzo 2025 e il 18 giugno 2025.
Art. 6-*bis*	**Esenzione IMU per lo svolgimento di attività sportive** Viene previsto che ai fini dell'esenzione IMU di cui all'art. 1, comma 759, lett. g), Legge n. 160/2019, per l'applicazione delle disposizioni riferite allo svolgimento delle attività sportive di cui all'art. 1, comma 1, lettera m), Regolamento di cui al Decreto MEF n. 200/2012, i Comuni individuano, sentite le rappresentanze sportive locali, i corrispettivi medi previsti per analoghe attività svolte con modalità concorrenziali nello stesso ambito territoriale per verificare il rispetto delle condizioni di cui all'art. 4, comma 6, Regolamento. I corrispettivi medi di cui sopra sono individuati annualmente e sono pubblicati da ciascun Comune nel proprio sito internet istituzionale. Per ambito territoriale si intende quello comunale e, nel caso in cui non esistano strutture di riferimento all'interno del singolo comune, detto ambito può essere esteso fino a quello regionale. Nelle more dell'attuazione, ai fini dell'applicazione dell'esenzione, per le associazioni sportive dilettantistiche e per le società sportive dilettantistiche di cui all'art. 90, Legge n. 289/2002, rileva la sola iscrizione nel registro nazionale delle attività sportive di cui all'art. 4, D.Lgs. n. 39/2021, a valere dall'anno di iscrizione nel predetto registro.
Art. 7	**Agevolazioni per il biodiesel** Modificando l'art. 3-*quinquies*, comma 2-*bis*, D.L. n. 57/2023, il programma pluriennale relativi alle agevolazioni in materia di accisa previste per il gasolio dal D.Lgs. 504/1995, ha una durata di 6 anni decorrenti dalla data di pubblicazione del Decreto previsto dal successivo comma 2-*ter*, con cui è stabilito che devono essere individuate le modalità di applicazione delle agevolazioni

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	previste dal comma 2-*bis*, nonché di fornitura all'Agenzia delle Dogane e dei Monopoli delle risultanze delle verifiche sul rispetto dei criteri di sostenibilità. Infine, il nuovo comma 2-*bis*.1, stabilisce che le disposizioni di cui al comma 2-*bis* si applicano nel rispetto dei limiti e delle condizioni previsti dal Regolamento (UE) n. 651/2014, e in particolare dall'art. 44, par. 5.
Art. 8	**Decorrenza delle disposizioni fiscali del Terzo settore** Viene stabilito che la disciplina fiscale previste dal D.Lgs. n. 117/2017 entreranno in vigore a partire dal periodo d'imposta 2026.
Art. 9	**Reverse charge nei settori del trasporto e movimentazione merci e dei servizi di logistica** Viene modificato l'art. 17, comma 6, lett. a-*quinquies*), D.P.R. n. 633/1972, prevedendo che la deroga del precedente comma 5 si applica anche alle prestazioni di servizi, diverse da quelle di cui alle precedenti lett. a) - a-*quater*), effettuate tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati rese nei confronti di imprese che svolgono attività di trasporto e movimentazione di merci e prestazione di servizi di logistica. Quanto sopra non si può applicare alle operazioni effettuate nei confronti di Amministrazioni pubbliche e di altri enti e società di cui all'art. 17-*ter*, D.P.R. n. 633/1972, mentre, in sede di conversione in Legge, è stato ammesso nei confronti delle agenzie per il lavoro di cui all'art. 4, D.Lgs. n. 276/2003. L'efficacia della disposizione è subordinata al rilascio dell'autorizzazione di una misura di deroga comunitaria. In attesa della deroga, l'opzione del prestatore e del committente affinché il pagamento dell'IVA sulle prestazioni rese sia effettuato dal committente in nome e per conto del prestatore, che è solidalmente responsabile dell'imposta dovuta, può essere esercitata nei rapporti tra l'appaltatore e gli eventuali subappaltatori. In tal caso, si applicano le disposizioni di cui al quarto periodo e resta ferma la responsabilità solidale dei subappaltatori per l'imposta dovuta.
Art. 10	**Disposizioni in materia di split payment** Con effetto a decorrere dal 1° luglio 2025 e in riferimento alle operazioni per le quali è emessa fattura a partire dalla medesima data, il meccanismo dello split payment non si applica alle operazioni nei confronti delle società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti IVA; con il Decreto MEF di cui al comma 1 dell'art. 17-*ter*, comma 1, D.P.R. n. 633/1972. Sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente al 2 agosto 2025, data di entrata in vigore della Legge di conversione.
Art. 11	**Disposizioni in materia di accise** Vengono apportate modifiche in relazione alle accise; in particolare viene introdotto il nuovo comma 4-*bis* nell'art. 8, D.Lgs. n. 43/2025, ai sensi del quale le disposizioni di cui all'art. 33-*ter*,

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	comma 1, D.Lgs. n. 504/1995, hanno effetto a decorrere dal giorno successivo alla data di pubblicazione nella Gazzetta del Decreto di cui all'art. 33-*ter*, comma 2, D.Lgs. n. 504/1995. Viene, per motivi di coordinamento modificato anche il comma 1.
Art. 12	**Termini di presentazione delle dichiarazioni 2024** Le dichiarazioni ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP il cui termine di presentazione scadeva il 31 ottobre 2024, si considerano tempestive se presentate entro l'8 novembre 2024. Inoltre, non si dà luogo al rimborso delle eventuali somme versate a titolo di ravvedimento operoso ai sensi dell'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997. Le disposizioni di cui sopra non rilevano ai fini della riapertura del CPB avvenuta a mezzo dell'art. 1, D.L. n. 167/2024, abrogato, con gli effetti ivi previsti, dall'art. 1, comma 2, Legge n. 189/2024.
Art. 12-*bis*	**Norma di interpretazione autentica in materia di estinzione dei giudizi a seguito di definizione agevolata** Viene stabilito che il secondo periodo del comma 236 dell'art. 1, Legge n. 197/2022, si interpreta nel senso che, ai soli fini dell'estinzione dei giudizi aventi a oggetto i debiti compresi nella dichiarazione di adesione alla definizione agevolata di cui al precedente comma 235 e di cui all'art. 3-*bis*, comma 1, D.L. n. 202/2024, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 15/2025, l'effettivo perfezionamento della definizione si realizza con il versamento della prima o unica rata delle somme dovute e che l'estinzione è dichiarata dal giudice d'ufficio dietro presentazione, da parte del debitore o dell'Agenzia delle Entrate–Riscossione che sia parte nel giudizio ovvero, in sua assenza, da parte dell'ente impositore, della dichiarazione prevista dall'art. 1, comma 235, Legge n. 197/2022, e della comunicazione prevista dall'art. 1, comma 241, Legge n. 197/2022 o dall'art. 3-bis, comma 2, lett. c), D.L. n. 202/2024, e della documentazione attestante il versamento della prima o unica rata. L'estinzione del giudizio dichiarata ai sensi dell'art. 1, comma 236, Legge n. 197/2022, comporta l'inefficacia delle sentenze di merito e dei provvedimenti pronunciati nel corso del processo e non passati in giudicato. Le somme versate a qualsiasi titolo, riferite ai procedimenti di cui al presente comma, restano definitivamente acquisite e non sono rimborsabili.
Art. 12-*ter*	**Imposta sostitutiva per annualità ancora soggette ad accertamento dei soggetti che aderiscono al CPB 2025/2026** Viene previsto che i soggetti che hanno applicato gli ISA e che, relativamente al biennio d'imposta 2025-2026, aderiscono entro i termini di legge al CPB, possono procedere a un regime

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

di ravvedimento versando un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali, nonché dell'IRAP.

Il ravvedimento è applicabile per i soggetti il cui periodo d'imposta non coincide con l'anno solare, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre di ciascun anno di riferimento.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno stabiliti i termini e le modalità di comunicazione delle opzioni per il ravvedimento.

Determinazione della base imponibile

La base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è data dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, al 2 agosto 2025, in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato nella misura del:

a) 5% per i soggetti con punteggio ISA pari a 10;

b) 10% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 8 e inferiore a 10;

c) 20% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 6 e inferiore a 8;

d) 30% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 4 e inferiore a 6;

e) 40% per i soggetti con punteggio ISA pari o superiore a 3 e inferiore a 4;

f) 50% per i soggetti con punteggio ISA inferiore a 3.

La base imponibile dell'IRAP è costituita dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato in ciascuna annualità e il valore dello stesso incrementato nella misura di cui sopra.

Aliquote

Per le annualità 2019, 2022 e 2023, l'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è applicata con l'aliquota del:

a) 10%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 8;

b) 12%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è pari o superiore a 6 ma inferiore a 8;

c) 15%, se nel singolo periodo d'imposta il livello di affidabilità fiscale è inferiore a 6.

Per le annualità 2019, 2022 e 2023, ai fini IRAP l'imposta sostitutiva è pari al 3,9%.

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

Limitatamente ai periodi di imposta 2020 e 2021, in ragione della pandemia di COVID-19, le imposte sostitutive sono diminuite del 30%.

Soggetti con ricavi e compensi entro 5.164.569 euro

I soggetti:

- con un ammontare di ricavi di cui all'art. 85, comma 1, TUIR, esclusi quelli derivanti dalla cessione di azioni o quote di partecipazione (lett. c)), cessioni di alcuni strumenti finanziari (lett. d) e cessioni di obbligazioni ecc. (lett. e)),

- compensi di cui all'art. 54, comma 1, TUIR,

fino a 5.164.569 euro e che non determinano il reddito con criteri forfetari, possono accedere al regime di ravvedimento in presenza di una delle seguenti circostanze anche per una delle annualità comprese tra il 2019 e il 2023:

a) hanno dichiarato una delle cause di esclusione dall'applicazione degli ISA correlate al COVID-19, introdotte con i Decreti MEF adottati in attuazione del combinato disposto dell'art. 9-*bis*, comma 7, D.L. n. 50/2017 e dell'art. 148, D.L. n. 34/2020;

b) hanno dichiarato la sussistenza di una condizione di non normale svolgimento dell'attività di cui all'art. 9-*bis*, comma 6, lett. a), D.L. n. 50/2017;

c) hanno dichiarato una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata all'esercizio di 2 o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

Per le annualità in cui sussistono tali circostanze, ai fini del calcolo dell'imposta sostitutiva da versare per il ravvedimento:

a) la base imponibile dell'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è data dalla differenza tra il reddito d'impresa o di lavoro autonomo già dichiarato, al 2 agosto 2025, per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%. L'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e delle relative addizionali è determinata applicando all'incremento l'aliquota del 12,5%;

b) la base imponibile dell'IRAP è data dalla differenza tra il valore della produzione netta già dichiarato per l'annualità interessata e il valore dello stesso incrementato nella misura del 25%. L'imposta sostitutiva dell'IRAP è determinata applicando all'incremento l'aliquota del 3,9%.

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

Le imposte sostitutive sono diminuite del 30% per cento, a eccezione dell'ipotesi in cui il contribuente ha dichiarato una causa di esclusione dall'applicazione degli ISA correlata all'esercizio di 2 o più attività di impresa, non rientranti nel medesimo ISA, qualora l'importo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non rientranti tra quelle prese in considerazione dall'ISA relativo all'attività prevalente superi il 30% dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati.

Versamento imposta sostitutiva e perfezionamento del ravvedimento

Premesso che il valore complessivo da versare per ciascuna annualità non può essere inferiore a 1.000 euro, il versamento è effettuato in un'unica soluzione tra il 1° gennaio 2026 e il 15 marzo 2026 oppure mediante pagamento rateale nel numero massimo di 10 rate mensili di pari importo, maggiorate di interessi calcolati al tasso legale con decorrenza dal 15 marzo 2026. In caso di pagamento rateale, l'opzione, per ciascuna annualità, si perfeziona mediante il pagamento di tutte le rate. Il pagamento di una delle rate, diverse dalla prima, entro il termine di pagamento della rata successiva non comporta la decadenza dal beneficio della rateizzazione. Non si fa comunque luogo al rimborso delle somme versate a titolo di imposta sostitutiva in ipotesi di decadenza dalla rateizzazione. Con riguardo ai redditi prodotti in forma associata dai soggetti di cui all'art. 5, TUIR, imputati ai singoli soci o associati, ovvero in caso di redditi prodotti dai soggetti di cui all'art. 73, comma 1, lett. a), TUIR, imputati ai singoli soci per trasparenza ai sensi degli artt. 115 e 116, TUIR, il versamento dell'imposta sostitutiva può essere eseguito dalla società o associazione in luogo dei singoli soci o associati. Il ravvedimento non si perfeziona se il pagamento, in unica soluzione o della prima rata delle imposte sostitutive, è successivo alla notifica di pvc o schemi di atto di accertamento, di cui all'art. 6-*bis*, Legge n. 212/2000, ovvero di atti di recupero di crediti inesistenti.

Effetti del ravvedimento

Una volta eseguito il versamento in unica rata ovvero nel corso del regolare pagamento rateale, per i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021, 2022 e 2023, le rettifiche del reddito d'impresa o di lavoro autonomo di cui all'art. 39, D.P.R. n. 600/1973, nonché quelle di cui all'art. 54, comma 2, secondo periodo, D.P.R. n. 633/1972, non possono essere effettuate, fatta eccezione per la ricorrenza di uno dei seguenti casi:

a) intervenuta decadenza dal CPB di cui all'art. 22, D.Lgs. n. 13/2024;

b) applicazione di una misura cautelare, personale o reale, ovvero notifica di un provvedimento di rinvio a giudizio per uno dei delitti previsti dal D.Lgs. n. 74/2000, a eccezione delle fattispecie di cui agli artt. 4, 10-*bis*, 10-*ter* e 10-*quater*, comma 1, nonché dell'art. 2621, c.c., e degli artt. 648-*bis*, 648-*ter* e 648-*ter*.1, c.p, commessi nel corso degli anni d'imposta dal 2019 al 2023;

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	c) mancato perfezionamento del ravvedimento per decadenza dalla rateizzazione; d) dichiarazione infedele di una causa di esclusione. Nei casi di cui alla lett. b) e in caso di mancato pagamento di una delle rate, la decadenza intervenuta riguarda unicamente l'annualità di riferimento. Restano comunque validi i pagamenti già effettuati, non si dà luogo a rimborso ed è possibile procedere ad accertamento con applicazione della proroga al 31 dicembre 2028. Infatti, in deroga all'art. 3, comma 3, Legge n. 212/2000, per i soggetti a cui si applicano gli ISA che aderiscono al concordato preventivo biennale e che hanno adottato, per una o più annualità tra i periodi d'imposta 2019, 2020, 2021 e 2022, il regime di ravvedimento, i termini di decadenza per l'accertamento, di cui all'art. 43, D.P.R. n. 600/1973, e all'art. 57, D.P.R. n. 633/1972, relativi alle annualità oggetto di ravvedimento sono prorogati al 31 dicembre 2028. È, inoltre, previsto che restano validi i ravvedimenti di cui all'art. 13, D.Lgs. n. 472/1997 e di cui all'art. 1, commi da 174 a 178, Legge n. 197/2022, già effettuati al 2 agosto 2025, e non si dà luogo a rimborso.
Art. 13	**Differimento per il 2025 dei termini di effettuazione dei versamenti risultanti dalle dichiarazioni fiscali** Viene disposta la proroga della scadenza dei versamenti derivanti dalle dichiarazioni dei redditi, IRAP e IVA dal 30 giugno 2025 al 21 luglio 2025, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e lavoro autonomo interessati dall'applicazione degli ISA, compresi quelli aderenti al regime forfettario e al regime dei minimi. La proroga riguarda esclusivamente i soggetti che esercitano attività economiche per le quali sono stati approvati gli ISA, che dichiarano ricavi o compensi di ammontare non superiore al limite stabilito, per ciascun indice, dal corrispondente decreto di approvazione (pari a 5.164.569 euro). Beneficiano della proroga anche i soggetti per i quali la compilazione dei modelli dichiarativi 2025 relativi al periodo di imposta 2024 dipendono direttamente dalla redazione della dichiarazione della società/associazione partecipata (quali società, associazioni e imprese soggette agli Isa) e che imputano il reddito per trasparenza ai sensi degli artt. 5, 115 e 116, TUIR (quindi, in particolare, società di persone, associazioni professionali, S.r.l. in trasparenza e imprese familiari). Il differimento, senza applicazione di interessi, dal 30 giugno al 21 luglio interessa i versamenti risultanti dalle dichiarazioni dei redditi, dalla dichiarazione IRAP e dalla dichiarazione IVA. Sono compresi nella proroga: - i contributi previdenziali che vengono liquidati in dichiarazione nel quadro RR del modello Redditi PF 2025; - le imposte sostitutive;

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***

	- la cedolare secca; - l'IVIE; e - l'IVAFE. I versamenti che fruiscono della proroga potranno essere effettuati entro il 21 luglio 2025, senza alcuna maggiorazione a titolo di sanzioni o interessi. È, inoltre, possibile effettuare i versamenti a titolo di saldo 2024 e primo acconto 2025 con la maggiorazione dello 0,4% a titolo di interesse corrispettivo entro il 20 agosto 2025. Per quanto riguarda le società di capitali, essendo prevista la facoltà (a fronte di specifica clausola statutaria) di approvare il bilancio dell'esercizio 2024 entro 180 giorni dalla chiusura dello stesso, per le società di capitali che hanno approvato il bilancio d'esercizio in data pari o successiva al 1° giugno 2025, i versamenti derivanti dal modello RedditiSC 2025 devono essere effettuati ordinariamente entro l'ultimo giorno del mese successivo a quello di approvazione del bilancio (cioè entro il 31 luglio 2025).
Art. 13-*bis*	**Motivazione delle esigenze di indagine e controllo nei verbali di accesso** Integrando l'art. 12, comma 1, Legge n. 212/2000, viene previsto che negli atti di autorizzazione e nei processi verbali redatti devono essere espressamente e adeguatamente indicate e motivate le circostanze e le condizioni che hanno giustificato l'accesso. La novità si applica con riferimento agli atti di autorizzazione e ai processi verbali di accesso redatti successivamente al 2 agosto 2025, data di entrata in vigore della Legge di conversione. Restano comunque validi gli atti e i provvedimenti adottati e sono fatti salvi gli effetti prodotti e i rapporti sorti sulla base delle disposizioni vigenti antecedentemente a tale data.
Art. 14	**Decorrenza delle disposizioni in materia di imprese sociali** Viene stabilito che la disciplina fiscale previste dal D.Lgs. n. 112/2017 entreranno in vigore a partire dal periodo d'imposta 2026.

Studio Pacella Consulenti Associati

Via Cavallotti n. 24 - 33170 - Pordenone - tel. 0434523920 (r.a.) - Partita I.VA. 01253570939

www.studio-pacella.it ***e-mail: info@studio-pacella.it***